

A. I. N° - 279692.0002/09-9
AUTUADO - TIM NORDESTE S.A.
AUTUANTES - GILSON DE ALMEIDA ROSA JÚNIOR, PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS e
RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 12/03/2012

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0029 -03/12

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) CRÉDITO UTILIZADO EM DUPLICIDADE. Fato demonstrado nos autos. b) FALTA DE EXIBIÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO DIREITO AO CRÉDITO. Feita prova, na defesa, de parte dos documentos fiscais relativos aos créditos glosados. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. 2. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. a) ERRO QUANTO À ALÍQUOTA APLICÁVEL. Fato demonstrado nos autos. b) PRESTAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Previsão legal da tributação dos serviços objeto da ação fiscal. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão não unânime.**

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/9/09, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais escriturados em duplicidade, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 36.463,38, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em virtude da falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito ao crédito, sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.467.877,85, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos relativamente a prestações de serviços de comunicação, em virtude da aplicação de alíquota incorreta, sendo lançado imposto no valor de R\$ 28.662,03, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS efetuado a menos relativamente a prestações de serviços de comunicação – prestações de serviços de telecomunicação tributáveis efetuadas como não tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 4.006.011,57, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 103/133) alegando a decadência do direito de o fisco lançar os créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores a outubro de 2004, haja vista que a empresa somente foi intimada deste Auto de Infração em 14.10.2009. Cita doutrina e jurisprudência para fundamentar o pleito.

Quanto ao mérito, a defesa tece considerações acerca do fato gerador do ICMS, sustentando que a Constituição elegeu como hipótese de incidência desse imposto a prestação de serviços de comunicação, e a Lei Complementar nº 87/96, ao estabelecer normas gerais relativas a esse tributo, de modo a precisar os limites fixados pela norma constitucional atributiva de competência, prevê que o imposto incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III), determinando como momento da ocorrência do fato gerador a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão e ampliação de comunicação (art. 12, VII).

Com base nesses dispositivos, a defesa argumenta que a hipótese de incidência do ICMS consiste numa obrigação de fazer que pressupõe a existência dos seguintes elementos: *a)* a onerosidade da prestação; *b)* a utilização de um canal entre o emissor e o receptor; *c)* a transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos.

Quanto à comunicação, observa que para que ela exista deve haver um emissor, um receptor, um canal e uma mensagem.

A mensagem, que se caracteriza pela emissão de sons, imagens, sinais, signos ou símbolos, é veiculada pela empresa de telecomunicações por meio de fios ou ondas eletromagnéticas que viabilizam a transmissão e o processo de comunicação propriamente dito, e é no momento da efetiva transmissão da mensagem que se considera ocorrido o fato gerador do imposto, por ser esse o instante em que é instalada a relação comunicacional entre o emissor e o receptor por meio do canal da empresa de telecomunicações que possibilitará a veiculação da mensagem, de modo que não basta a norma legal definir o que se entende por serviço de comunicação, pois é fundamental que a materialidade do serviço seja efetivamente de comunicação, sob pena de violação à Constituição.

Prossegue pontuando que, para a correta identificação e alcance da regra-matriz de incidência do imposto, é preciso verificar o conteúdo semântico da expressão “comunicação”, valendo-se nesse sentido de ensinamentos doutrinários. Transcreve trecho da autoria de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual o processo comunicacional, seja ele de que espécie for, apresenta a seguinte esquematização: emissor – canal – mensagem – código – receptor. E, conforme Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari, a comunicação é um tipo de relação pela qual são transmitidas mensagens a um destinatário, podendo este também transmitir mensagens ao outro partícipe da relação, sendo que a prestação do serviço prescinde do conteúdo da mensagem transmitida, tipificando-se como a simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos para a transmissão e recepção das mensagens, uma vez que os partícipes da relação comunicativa não prestam serviço um para o outro nem para terceiros, eles apenas se comunicam, pois quem presta o serviço é a empresa que mantém em funcionamento o sistema de comunicações consistentes em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites, etc.

Lembra que o legislador constitucional, ao cuidar do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, vincula a prestação do serviço à existência de uma determinada atividade onerosa exercida pelo prestador.

Observa que, embora a tributação do serviço de comunicação seja da competência estadual, os serviços de comunicação são regulados administrativamente por lei federal, nos termos do art. 21, XI, da Constituição, de forma que compete privativamente à União legislar sobre telecomunicações, conforme o art. 22, IV, e, no exercício dessa competência, foi promulgada a Lei nº 9.472/97 – Lei Geral de Telecomunicações –, que dispõe sobre a organização dos serviços e sobre a criação e o funcionamento do órgão regulador. Destaca o art. 60 dessa lei, que define os conceitos de “telecomunicação” e de “serviços de telecomunicação”. Argumenta que, ao definir “serviço de telecomunicação” como o conjunto de atividades que possibilite a oferta de telecomunicações, parte-se da premissa de que o serviço decorre do conjunto das atividades (obrigações de fazer) desenvolvidas pelo prestador relativas à oferta de transmissão, emissão ou recepção, definidas taxativamente pela supracitada lei.

Fala da distinção entre as atividades preparatórias e as auxiliares, dizendo que a diferenciação é necessária porque apenas as atividades diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço de comunicação é que são sujeitas ao ICMS.

Faz ver que, ao apreciar a legalidade da exigência do ICMS sobre as atividades previstas no Convênio ICMS 69/98, a Primeira Seção do STJ, união das duas Turmas de Direito Público daquele órgão, pacificou o entendimento no sentido da não-incidência do ICMS, por se tratar de atividades

alheias à efetiva prestação do serviço de telecomunicações, nos autos do REsp 945037/AM, de cujo acórdão transcreve a ementa e juntou cópia.

Conclui esse enfoque sustentando que, de acordo com o referido julgado, apenas as atividades desenvolvidas pelo prestador do serviço relativas à oferta de transmissão, emissão ou recepção, ou seja, diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço de telecomunicações, é que poderão sofrer a tributação do ICMS, nos termos do art. 155, II, da Constituição, do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações.

Quanto aos créditos fiscais glosados, a defesa destaca os lineamentos básicos do critério constitucional da não-cumulatividade, pontuando que dele nasce uma relação de crédito em favor do contribuinte e em contrapartida uma relação de débito contra o ente tributante, haja vista a dicção constitucional “compensando-se o que for devido...”, que confere ao sujeito passivo do ICMS o direito de abatimento.

Aduz que o ICMS perde o seu caráter não cumulativo quando, sob pretextos vários, é negada ao contribuinte a faculdade de realizar a garantia constitucional de abatimento do crédito.

Frisa que as únicas exceções à não-cumulatividade são as duas previstas pela própria Constituição, nos casos de isenção e de não-incidência (art. 155, § 2º, II), de modo que, ao criar novas restrições à utilização de créditos fiscais, opera-se grave violação ao princípio da legalidade, gerando enriquecimento ilícito do ente tributante. Destaca que nem mesmo a Lei Complementar nº 87/96 estabelece qualquer regra que vede o creditamento de ICMS por serviços de comunicação recebidos quando esses serviços tiveram sido prestados para execução de serviços da mesma natureza. Transcreve o art. 33, IV, “a” e “b” da supracitada lei. Frisa que o direito ao crédito do ICMS é amplo e irrestrito, sendo inconstitucionais todas as normas infraconstitucionais que restringem esse direito, tal como sucede neste Auto de Infração, pois, sendo um direito constitucional, não pode ser restringido pela legislação estadual, de modo que o entendimento do fisco é ao mesmo tempo inconstitucional, por violar o critério da não-cumulatividade, e ilegal, por contrariar a Lei Complementar nº 87/96.

Destaca que os créditos em questão decorrem, inclusive, de transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, conforme documentos anexos.

Protesta em face da multa aplicada, que considera abusiva e desrespeitadora dos princípios tributários, lembrando que a tributação tem limites que não podem ser transgredidos pelo legislador ordinário, dentre eles a vedação do uso de tributo com efeito de confisco (CF, art. 150, IV). Cita jurisprudência e doutrina nesse sentido.

Pede que o Auto de Infração seja cancelado, em razão da decadência consumada da maior parte do lançamento, bem como da correção dos créditos apurados pela empresa. Alternativamente, requer a realização de diligência para que, em confronto com a escrita fiscal, seja corretamente aplicada a legislação de modo a restar incontestável a correta apuração do imposto. Juntou documentos.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 248/253) dizendo que, com relação à alegação de decadência, a fiscalização segue o que prevê o art. 965 do RICMS, que transcrevem, acrescentando que não lhes cabe a discussão sobre entendimento judicial. Assinalam que o lançamento diz respeito a operações registradas no exercício de 2004 e os trabalhos de fiscalização foram iniciados e concluídos no ano de 2009, dentro portanto do prazo previsto no RICMS. Frisam que o CONSEF tem jurisprudência sobre o tema, conforme Acórdão 2532/00 da 1ª Junta.

Quanto à alegação da natureza confiscatória da multa, os fiscais contrapõem que a multa está estabelecida na Lei nº 7.014/96, no art. 42, VII, “a”, portanto dentro da legalidade.

Observam que a defesa não fez nenhum comentário sobre o item 1º, que cuida da utilização indevida de crédito fiscal referente a lançamento em duplicidade.

Com relação ao item 2º, os fiscais argumentam que a Nota Fiscal é o documento que caracteriza e suporta o direito ao crédito fiscal, nos termos do art. 91 do RICMS, sendo que, das 356 Notas Fiscais solicitadas, nenhuma foi entregue, apesar do vasto tempo concedido, e com a defesa o autuado apresentou apenas 47, as quais foram excluídas, conforme tabela que apresentam.

No tocante ao item 3º, os fiscais fazem ver que a defesa não fez nenhum comentário a seu respeito.

Relativamente ao item 4º, informam que todas as prestações de serviços de telecomunicações constantes neste Auto de Infração são tributadas pelo ICMS. Os serviços autuados são: Plano Sempre Vip, Pacote de Minutos, Serviço de Voz, Tim Torpedo, Plano Vip 400 min, Pacote Vip 300 min, Pacote Vip 100 min, Pacote Vip 500 min, Vendas Corporate, VC1 Móvel, Plano Sempre Junto, Deslocamentos, Ajuste Uso de Serviços, Outras Occs, Pacote de Minutos Compartilhado, etc. Entendem que todos esses serviços de telecomunicações estão dentro do campo de incidência do ICMS, pois estão totalmente associados e vinculados aos serviços de telecomunicação prestados pelo autuado.

Informam que foram feitas duas intimações ao autuado, questionando o entendimento da empresa em relação à tributação de alguns serviços, de acordo com os instrumentos às fls. 69 e 71, e a empresa se manifestou, conforme peça à fl. 72, porém “a fiscalização” não ficou satisfeita com a resposta, pois na maioria dos serviços questionados o autuado alegou que a tributação dependeria do tipo de serviço oferecido. Os autuantes consideram que a resposta do autuado é insólita e inédita, pois um serviço é tributado ou não é tributado, e portanto nunca poderia ter ocorrido a explicação “depende”. Ponderam que os serviços de faturamento são utilizados para oferecer um determinado tipo de serviço de telecomunicação aos clientes, e não vários tipos de serviços ao mesmo tempo e de naturezas tão distintas. Dizem que, em função da inédita resposta da empresa, “a fiscalização” decidiu intimá-la a apresentar as Notas Fiscais, para verificação exata sobre qual teria sido o serviço de telecomunicação efetivamente prestado, conforme intimações às fls. 74 a 89, porém o contribuinte não atendeu à fiscalização, de modo que nenhuma Nota Fiscal foi apresentada para comprovar as alegações do autuado de que poderia ter ocorrido a prestação de diversos tipos de serviços de telecomunicação em um mesmo código de faturamento. Consideram que a omissão do autuado para apresentação da documentação exigida pelo fisco, para verificação, reforçou ainda mais o entendimento inicial da fiscalização de que estes códigos de serviços eram realmente tributados em função da natureza.

Informam ainda que nenhum dos serviços autuados está dentro do Convênio [ICMS] 126/98, citado na defesa (habilitação, instalação, locação, etc.).

Repetem que não lhes cabe a discussão sobre entendimento judicial, pois eles devem obediência ao RICMS, por responsabilidade funcional.

Concluem considerando que nas razões da defesa não existe nenhuma prova ou documentação suporte capaz de elidir a ação fiscal.

Opinam pela manutenção dos lançamentos, lembrando que com relação ao item 2º os cálculos foram refeitos.

O órgão julgador remeteu os autos em diligência (fls. 256-257) para que fosse dada ciência ao autuado do teor da informação fiscal, que trouxe novo demonstrativo ao processo, reduzindo o débito lançado originariamente.

O autuado protocolou petição (fls. 261-262) requerendo prorrogação do prazo para se pronunciar sobre os novos elementos, alegando o funcionamento excepcional dos serviços públicos e privados por conta do feriado de São João nos dias 23 a 25 de junho de 2010, bem como das festividades em período de Copa do Mundo.

Em nova manifestação (fls. 268/271), o autuado transcreve os termos da intimação recebida e reclama que o teor de tal intimação é insuficiente para transmitir ao contribuinte informações, e

que, sem estas, é impossível sua manifestação quanto aos documentos ali listados. Especifica o conteúdo do DVD que lhe foi encaminhado. Reclama que simplesmente foram compilados e copiados em DVD os arquivos que o fisco tomou por importantes, entregando-os ao contribuinte sem nenhuma fundamentação acerca da razão pela qual os arquivos lhe foram enviados, não sendo sequer indicada qualquer providência específica a ser tomada pelo contribuinte. Com base no art. 150 do RPAF, observa que a manifestação do autuado acerca da documentação indicada naquela intimação é considerada uma diligência, e para tanto esta deverá ter um objetivo, a ser indicado pela autoridade competente, porém neste caso a intimação limitou-se a cientificar a empresa dos documentos e facultou a sua manifestação, sem nenhuma indicação de qualquer providência específica a ser tomada pelo contribuinte, cerceando a sua defesa. Pede que se reconheça a nulidade da intimação. Requer que seja indicado qual o objetivo da diligência, explicitando de forma clara quais deverão ser os pontos sobre os quais a empresa deverá manifestar-se.

Esta Junta determinou o retorno dos autos em nova diligência, haja vista que havia sido determinada a entrega da informação fiscal ao contribuinte, mas, por equívoco, naquela diligência o órgão julgador citou as fls. 95 e 96, quando deveriam ter sido mencionadas as fls. 248 a 253, que são as páginas da informação fiscal cuja cópia deveria ser entregue ao contribuinte.

A intimação foi expedida corrigindo o equívoco (fls. 279-280).

O autuado não se manifestou.

VOTO

O autuado alega decadência do direito de o fisco lançar os créditos tributários relativos a fatos geradores anteriores a outubro de 2004, haja vista que a empresa somente foi intimada deste Auto em 14.10.09.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência poderiam ser lançados até 31 de dezembro de 2009. O procedimento fiscal foi formalizado em 25.9.09. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegue a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Quanto à reclamação de que as multas aplicadas são abusivas e que a Constituição veda o uso de tributo com efeito de confisco, cumpre dizer que as multas em questão têm previsão legal. Não é razoável discutir no âmbito administrativo o direito posto.

Passo ao exame do mérito.

Este Auto de Infração compõe-se de quatro lançamentos. O item 1º diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais escriturados em duplicidade.

A defesa, abordando o direito ao crédito fiscal em tese, tece uma série de considerações respeitáveis em todos os sentidos acerca da não-cumulatividade, porém não aborda especificamente este ponto: o lançamento diz respeito a créditos utilizados em duplicidade. A questão não é, portanto, se o contribuinte tem ou não tem direito ao crédito relativamente às operações ou prestações objeto do levantamento, mas sim que o crédito não pode ser utilizado duas vezes. Mantenho o lançamento, pois a imputação, no caso concreto, não foi impugnada.

No item 2º, a fiscalização glosou crédito fiscal em virtude da falta de apresentação, pelo autuado, dos documentos comprobatórios do direito ao crédito.

Aqui também não se discute a legitimidade do crédito fiscal relativo às operações ou prestações objeto do levantamento, a questão consiste unicamente em saber se os documentos fiscais escriturados realmente existem. Segundo os autuantes, trata-se de 356 Notas Fiscais. Durante a fiscalização os documentos não foram apresentados. Porém foram anexadas à defesa cópias de parte dos documentos em questão (foram anexadas 47 Notas). Os fiscais refizeram o lançamento, excluindo da autuação os valores relativos aos documentos apresentados. Foi dada ciência da revisão ao sujeito passivo, e este não se manifestou. Acato o resultado da revisão. O demonstrativo do item 2º deverá ser refeito com base no quadro à fl. 251. Valor remanescente: R\$ 2.144.679,89.

Quanto ao item 3º, a acusação é de recolhimento de ICMS efetuado a menos relativamente a prestações de serviços de comunicação, em virtude da aplicação de alíquota incorreta.

Portanto, neste caso, o cerne da imputação é este: erro na determinação da alíquota. Ao descrever o fato, no Auto, os fiscais deixaram de explicitar em que consistiu o erro, limitando-se a dizer que foi utilizada alíquota incorreta, sem dizer por que estaria incorreta e qual seria a correta. Porém nos demonstrativos às fls. 62 e 63 são indicadas as alíquotas que foram adotadas pelo contribuinte e as que segundo a fiscalização seriam as corretas.

A defesa não toca na questão. Sequer menciona esse lançamento, especificamente. Concentra toda sua argumentação nos lineamentos traçados pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/96 acerca do fato gerador do ICMS no tocante à prestação de serviços de comunicação, obviamente se reportando ao lançamento objeto do item 4º. Por conta disso, tendo em vista que o lançamento do item 3º não foi impugnado objetivamente, mantenho o lançamento.

O item 4º acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos relativamente a prestações de serviços de comunicação, constando na descrição do fato um adendo explicando que se trata de prestações de serviços de telecomunicação tributáveis efetuadas como não tributáveis.

A defesa sustenta que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento da geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão e ampliação de comunicação. Argumenta que a hipótese de incidência do ICMS consiste numa obrigação de fazer que pressupõe a onerosidade da prestação, a utilização de um canal entre o emissor e o receptor e a transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos. Aduz que para que haja comunicação deve haver um emissor, um receptor, um canal e uma mensagem. Lembra que a mensagem é veiculada pela empresa de telecomunicações por meio de fios ou ondas eletromagnéticas que viabilizam a transmissão e o processo de comunicação propriamente dito entre o emissor e o receptor. Desenvolve essas considerações com arrimo na doutrina, pontuando que no processo de comunicação estabelece-se um tipo de relação em que o emissor transmite mensagens a um destinatário, podendo este também transmitir mensagens ao outro partícipe da relação, sendo que a prestação do serviço prescinde do conteúdo da mensagem transmitida, consistindo a prestação do serviço pela empresa de telecomunicações na simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos para a transmissão e recepção das mensagens, mantendo para isso um sistema de comunicações consistentes em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites, etc. Traça a distinção entre as atividades preparatórias e as auxiliares, argumentando que apenas as atividades diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço de comunicação é que são sujeitas ao ICMS. Traz aos autos decisão do STJ que concluiu não incidir o ICMS sobre os serviços listados pelo Convênio ICMS 69/98 (REsp 945037/AM). Conclui sustentando que, de acordo com o referido julgado, apenas as atividades desenvolvidas pelo prestador do serviço relativas à oferta de transmissão, emissão ou recepção, ou seja, diretamente vinculadas à efetiva prestação do serviço de telecomunicações, é que poderão sofrer a tributação do ICMS.

Em face da alegação do autuado de que, de acordo com o STJ, não são tributáveis pelo ICMS os serviços listados pelo Convênio ICMS 69/98, os fiscais, na informação, afirmaram que nenhum dos

serviços autuados está dentro do Convênio ICMS 126/98, citado na defesa (habilitação, instalação, locação, etc.).

Tendo em vista a grande variedade dos tipos de serviços prestados pelas empresas de telecomunicações, os Estados firmaram o Convênio ICMS 115/03, estabelecendo em seu Anexo Único (Manual de Orientação), no item 11.5 – Tabela de Classificação do Item de Documentos Fiscais –, os grupos, códigos e tipos de serviços de telecomunicações. Esse item 11.5 foi alterado pelo Convênio ICMS 133/05, com efeitos a partir de 21.12.05. Por essa razão, no caso deste Auto de Infração deve-se levar em conta o teor do item 11.5 na redação originária.

Alguns desses serviços são tributáveis. Outros, não. Para dirimir dúvidas quanto a esse aspecto, os Estados editaram o Convênio ICMS 69/98, no qual firmaram o entendimento de que se incluem na base de cálculo do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Embora o STJ tenha decidido que os serviços listados pelo Convênio ICMS 69/98 não são tributáveis pelo ICMS, esse convênio tem, ou pelo menos tinha, a vantagem de deixar claro o entendimento de que, para as unidades federadas que o firmaram, são ou seriam tributáveis os serviços nele especificados.

Porém os fiscais, na informação, declararam que nenhum dos serviços autuados está dentro do Convênio ICMS 126/98, “citado na defesa (habilitação, instalação, locação, etc.)”.

Ocorre que a defesa não citou o Convênio ICMS 126/98; o que ela citou foi o Convênio ICMS 69/98. Como os fiscais, após citar o convênio, acrescentaram entre parênteses a expressão “habilitação, instalação, locação, etc.”, fica evidente que eles quiseram referir-se foi ao Convênio ICMS 69/98, pois é este que em sua cláusula primeira faz menção a acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, etc.

O equívoco dos autuantes ao se reportarem ao Convênio ICMS 126/98 fica mais evidente quando se nota que o referido Convênio ICMS 126/98 cuida de outras coisas: dispõe sobre concessão de regime especial para prestações de serviços públicos de telecomunicações.

A questão, portanto, é saber quais são os serviços, e em que consiste cada um deles, ou seja, qual a natureza dos serviços objeto deste item 4º.

No corpo do Auto os fiscais não dizem quais são os serviços. Essa falha é suprida pela especificação constante nos demonstrativos às fls. 65 a 68. Os serviços são os seguintes:

Código do Serviço	Descrição do serviço
1001	Serviço de voz
1002	TIM Torpedo Recebido
1003	TIM Torpedo Originado
1022	Adicional por Chamada
1049	Ajuste de Uso de Serviços
1052	Deslocamento
1053	Pacote de Minutos
1055	Pacote Minutos Compartilhado
112121128	Vendas Corporate a Faturar Billing
1999	Outras Occs
2059	Plano Sempre Vip BA-GBA
2094	Plano Sempre Junto BA-GBA
2100	Plano Nosso Modo BA-GBA

3052	Pct. 500 Min. Compartilhado
3057	Pct. 1000 Min. Compartilhado
3083	Sempre Exclusivo com 60 Min
3087	Pacote Vip 100
3088	Pacote Vip 200
3089	Pacote Vip 300
3090	Pacote Vip 400 Min
3091	Pacote Vip 500 Min
3092	Pacote 600 Min
3093	Pacote Vip 700 Min
31111038	Assinatura Plano Corporate
32	VC1 para Móvel Maxitel
356	Serviço Especial 0300/0500
367	Corporate Message

Está claro que os fiscais não sabiam a natureza dos serviços em questão, tanto assim que intimaram o contribuinte no sentido de explicar em que consistiam tais serviços.

O problema é que, de acordo com a intimação à fl. 71, de toda essa lista de serviços – 27 tipos –, os fiscais solicitaram esclarecimentos apenas com relação a 11 serviços. Há um serviço designado como “Outras occs”. Interpretando as explicações do contribuinte na resposta à fl. 72, esse item é utilizado para cobrança de serviços que estão no portfólio de serviços da TIM, como também são utilizados para débitos e créditos de outros serviços financeiros, tais como parcelamentos, cobranças financeiras dos aparelhos, multas, juros e outros valores financeiros, de modo que a tributação pelo ICMS depende de cada caso, ou seja, se o serviço fizer parte do portfólio de serviços da TIM, o serviço é tributável, caso contrário, como, por exemplo, em se tratando de parcelamentos, multas e juros, ele não é tributável.

Outro serviço, designado como “Vendas corporate a faturar billing”, é informado à fl. 72 que não é tributável porque se trata de cobrança financeira de valores a faturar para clientes corporativos – explicação que nada explica.

Há itens designados vagamente como “Outros serviços” ou simplesmente como “Outros”. As explicações do contribuinte encontram-se às fls. 72-73. Persiste indefinição quanto à efetiva natureza de tais serviços.

Há um serviço denominado “Ajuste de uso de serviços”. Tais “ajustes”, segundo a empresa, seriam gerados automaticamente em casos, por exemplo, de parcelamentos de débitos, doações, dobradinhas, rescisões, recuperação, espelho, desconto, bloqueio, etc., etc. Sabe-se o que seja parcelamento de débitos. Porém há dúvidas quanto ao objeto das doações. O que são dobradinhas? Em que consistem as rescisões? E o que vêm a ser recuperação, espelho, desconto e bloqueio? Tudo isso sem falar no “etc.”.

Os demais itens dizem respeito a taxas, cobranças financeiras quando o cliente paga um valor mensal em que é possível a manutenção do aparelho em caso de defeito ou o aluguel de um aparelho, parcelamento de débitos de fatura vencida, cobrança financeira de serviço em que o cliente paga um valor mensal e em caso de perda, roubo ou defeito do aparelho, quando o aparelho é trocado ou é feito o conserto, cobrança de serviço de aluguel em que o cliente paga um valor mensal.

Enfim, os itens em questão envolvem situações heterogêneas, cada um requerendo detido exame. E nos autos não existem elementos que possibilitem tal exame.

Pelo que se depreende da leitura da informação fiscal, os autuantes não tinham certeza se esses serviços seriam tributáveis ou não, porque sequer sabiam em que consistiriam aqueles serviços, e

para tirar dúvidas intimaram o contribuinte para prestar esclarecimentos. O problema é que, da extensa lista dos 27 tipos de serviços objeto da autuação, os fiscais apenas solicitaram explicações acerca de 11 itens. E mesmo em relação a estes 11 itens, afirmaram expressamente na informação fiscal que lavraram o Auto de Infração porque a resposta do contribuinte era “insólita e inédita”, e intimaram em seguida o contribuinte para apresentar as Notas Fiscais, a fim de verificarem a natureza dos serviços, porém o contribuinte não as apresentou.

Não foi bem assim. Em seguida à resposta do contribuinte (fl. 72) considerada “insólita e inédita”, o contribuinte não voltou a ser intimado validamente. A intimação subsequente foi feita através de “e-mail”, conforme consta às fls. 75/81. As intimações às fls. 82/86 e 87/89 estão assinadas apenas pelos autuantes, estando em branco os campos “Ciente”, em que seria colhida a assinatura do preposto do autuado.

Ou seja, os fiscais não cuidaram de averiguar a natureza dos serviços em questão, e lavraram o Auto de Infração para que o contribuinte, ao defender-se, provasse que o imposto seria indevido, invertendo o ônus da prova indevidamente. Nos termos do art. 142 do CTN, a fiscalização, ao efetuar o lançamento, deve fazê-lo já tendo identificado o fato. Não se admite que, na dúvida, seja lavrado o Auto de Infração, deixando para apurar se o fato é tributável ou não depois. Noutros termos, a fiscalização não pode “jogar o barro na parede” para ver se cola.

Sendo assim, o lançamento do item 4º é nulo, por falta de certeza e liquidez.

A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre Relator, quanto a sua Decisão de julgar nula a infração 04, por falta de incerteza e liquidez, pelos motivos a seguir expostos:

Inicialmente, observo que não cabe a este órgão julgador a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

De acordo com o art. 2º, inciso VII, da Lei n.º 7.014/96, o ICMS incide sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, ressaltando-se que essa mesma regra encontra-se no art. 1º, § 2º, VII, do RICMS/97.

Quanto ao fato gerador, nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza e por qualquer processo, o art. 4º, § 4º, do RICMS/97, estabelece que “estão compreendidos no campo de incidência do ICMS os serviços cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”.

No caso em exame, foi exigido o imposto correspondente às receitas obtidas pelo autuado na prestação de diversos serviços, a exemplo de: Serviço de voz, Tim torpedo, adicional por chamadas, pacote de minuto, etc.

Em sua impugnação, o autuado alega que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, considerando-se ocorrido o fato gerador no momento da geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão e ampliação de comunicação. Argumenta que a hipótese de incidência do ICMS consiste numa obrigação de fazer que pressupõe a onerosidade da prestação, a utilização de um canal entre o emissor e receptor e a transmissão da mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos.

Não acato as alegações defensivas, tendo em vista que as parcelas discriminadas no levantamento fiscal dizem respeito aos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizam ou agilizam o processo de comunicação, independente do nome que o contribuinte atribua ao serviço.

A legislação, ao definir que se inclui na base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação, os valores cobrados relativos aos serviços suplementares e facilidades adicionais, significa dizer que se incluem todas as prestações de serviços disponibilizadas pelas concessionárias de serviço de comunicação, alcançando todo e qualquer serviço oneroso, de qualquer natureza, independente de sua denominação, ou seja, os serviços de comunicação dos valores cobrados a título de "acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, ou melhor, os "serviços complementares" ou "atividade-meio" postas à disposição dos usuários, independentemente do nome ou código que lhe sejam dados, constituem-se em serviço de comunicação, onerados pelo ICMS, vez que no seu âmbito de incidência.

Saliento que não ficou comprovado nos autos que houve erro nos cálculos efetuados pelos autuantes e o contribuinte não apontou equívocos quanto aos dados numéricos levantados pelo Fisco apurando os valores exigidos no presente lançamento.

Nas informações prestadas pelo contribuinte às fls. 72/73 dos autos constata-se que há possibilidade de existir valores referentes a parcelamento, juros e encargos financeiros cobrados aos clientes do autuado. Entretanto, o defendente deveria comprovar tais valores para que fossem excluídos do demonstrativo, haja vista que não incide o imposto sobre as referidas parcelas.

Ressalto que a não apresentação por parte do autuado de documentação que evidenciaria a não incidência do ICMS sobre as operações que deram lastro à exigência do imposto, tornou impossível a realização de qualquer dedução de valores que seriam indevidos. Dessa forma, o procedimento da empresa em não comprovar as suas alegações não permitiu ao Fisco identificar devidamente tais operações, ou seja, o autuado não trouxe aos autos qualquer prova que desconstituísse os valores apontados pela fiscalização.

Do exposto, voto pela Procedência da infração 04.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279692.0002/09-9**, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 6.215.816,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "a", e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20.12.11.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de fevereiro de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA/VOTO VENCEDOR